

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [ENTWURF-DE] 510 ERÖFFNUNGSBILANZWerte BEI ERSTPRÜFUNGSaufTRÄGEN (ISA [E-DE] 510)

**(Gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume,
die am oder nach dem 15.12.2009 beginnen)**

[ISA [DE] 510 gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht zulässig.]

[Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines um nationale Besonderheiten modifizierten International Standard on Auditing (ISA) 510 „Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen“ (ISA [E-DE] 510) verabschiedet.

Der diesem ISA [E-DE] zugrunde liegende ISA 510 behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Rahmen einer Erstprüfung in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte einschließlich solcher Eventualverbindlichkeiten, -forderungen und sonstigen Verpflichtungen, die bereits zu Beginn des Berichtszeitraums bestanden.

Die bei gesetzlich vorgeschriebenen oder freiwillig unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführten Abschlussprüfungen zu beachtenden nationalen Besonderheiten sind entweder als sog. „D.-Textziffern“ oder in eckigen Klammern ergänzt. Ferner ist in diesem ISA [E-DE] als zusätzliche Anlage D ein Formulierungsbeispiel für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund von Prüfungshemmnissen in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte in Übereinstimmung mit den IDW Prüfungsstandards: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.) und Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405) enthalten. Die sich daran anschließenden, in der Anlage enthaltenen Beispiele für Vermerke des Abschlussprüfers, die in Übereinstimmung mit ISA 700 (Revised) und ISA 705 (Revised) formuliert sind, dürfen bei gesetzlich vorgeschriebenen oder freiwillig unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführten Abschlussprüfungen nicht verwendet werden.

ISA [DE] 510 wird Teil der künftigen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Bislang ist die Berufsauffassung, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit im Rahmen von Erstprüfungen die Eröffnungsbilanzwerte prüfen und darüber berichten, im IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen (IDW PS 205) dargelegt. Nach IDW PS 205, Tz. 12, können Prüfungsnachweise zur Beurteilung der Eröffnungsbilanzwerte grundsätzlich aus der Durchsicht des Prüfungsberichts des bisherigen Abschlussprüfers und ggf. der Erörterung bedeutsamer Sachverhalte mit dem bisherigen Abschlussprüfer gewonnen werden. Falls hierdurch nicht ausreichende Prüfungsnachweise erlangt werden, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, eine oder mehrere der in IDW PS 205 spezifizierten Maßnahmen durchzuführen.

Diese Vorgehensweise ist in dem diesem ISA [DE] zugrunde liegenden ISA 510 nicht vorgesehen. Vielmehr ist der Abschlussprüfer unmittelbar verpflichtet, eine oder mehrere von in ISA 510, Tz. 6(c), spezifizierte Maßnahmen durchzuführen. Diese Maßnahmen stimmen zwar grundsätzlich mit denjenigen in IDW PS 205 aufgeführten Maßnahmen überein, die Möglichkeit aus einer Durchsicht des Prüfungsberichts und ggf. der Erörterung bedeutsamer Sachverhalte ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Eröffnungsbilanzwerte zu erlangen, ist indes nicht vorgesehen. Mit dem Lesen des Prüfungsberichts sowie einer Erörterung mit dem bisherigen Abschlussprüfer können künftig Anhaltspunkte dafür gewonnen werden, welche der in Tz. 6(c) genannten Prüfungshandlungen in welchem Umfang durchzuführen sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte zu erlangen. Ob und ggf. für welche Eröffnungsbilanzwerte der Prüfungsbericht als Teil der Prüfungsdokumentation selbst Prüfungsnachweise darüber liefert, ob diese Eröffnungsbilanzwerte falsche Darstellungen mit wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss des Berichtszeitraums enthalten, hängt u.a. von der Ausführlichkeit der Berichterstattung über die durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse ab.

In IDW PS 205 enthaltene Anforderungen im Zusammenhang mit der Berichterstattung im Prüfungsbericht finden sich nicht in diesem ISA [DE], sondern werden künftig geschlossen im IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.) dargelegt.

ISA [DE] 510 ist erstmals verpflichtend anzuwenden für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht zulässig.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 10.05.2019 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf]

1.	Einleitung	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Anwendungszeitpunkt	4
2.	Ziel	4
3.	Definitionen	4
4.	Anforderungen	5
4.1.	Prüfungshandlungen	5
4.1.1.	Eröffnungsbilanzwerte	5
4.1.2.	Stetigkeit der Rechnungslegungsmethoden.....	6

4.1.3.	Relevante Informationen im Vermerk des bisherigen Abschlussprüfers	6
4.2.	Prüfungsschlussfolgerungen und Erteilung des Vermerks.....	6
4.2.1.	Eröffnungsbilanzwerte	6
4.2.2.	Stetigkeit der Rechnungslegungsmethoden.....	6
4.2.3.	Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des bisherigen Abschlussprüfers	7
5.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	7
5.1.	Prüfungshandlungen	7
5.1.1.	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors (Vgl. Tz. 6).....	7
5.1.2.	Eröffnungsbilanzwerte (Vgl. Tz. 6(c)).....	7
5.2.	Prüfungsschlussfolgerungen und Erteilung des Vermerks.....	9
5.2.1.	Eröffnungsbilanzwerte (Vgl. Tz. 10)	9
5.2.2.	Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des vorherigen Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 13)	10
Anlage D (Vgl. Tz. D.A8.2)		11
Beispiel für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund von Prüfungshemmnissen in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte.....		11
Anlage (Vgl. Tz. A8)		15
Beispiele für Vermerke des Abschlussprüfers mit modifiziertem Prüfungsurteil		15

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 510 „Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen“ ist im Zusammenhang mit ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“ zu lesen.

1. Einleitung

1.1. Anwendungsbereich

1 ...

... ..

D.2.1 ISA [DE] 510 gilt abweichend von Tz. 2 erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht zulässig.

... ..

D.4.1 Der Begriff „bisheriger Abschlussprüfer“ bezieht sich auf den Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der bzw. die den Abschluss einer Einheit im vorhergehenden Zeitraum geprüft hat.

... ..

D.5.1 Der Abschlussprüfer hat – sofern vorhanden – zudem den letzten Prüfungsbericht des bisherigen Abschlussprüfers auch im Hinblick auf die für die Eröffnungsbilanzwerte und Abschlussangaben relevanten Informationen zu lesen.

... ..

D.A7.1 Das Lesen des Prüfungsberichts in Übereinstimmung mit Tz. D.5.1. sowie die Erörterung mit dem bisherigen Abschlussprüfer können Anhaltspunkte dafür geben, welche der in Tz. 6(c) genannten Prüfungshandlungen in welchem Umfang durchzuführen sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte zu erlangen. Ob und ggf. für welche Eröffnungsbilanzwerte der Prüfungsbericht als Teil der Prüfungsdokumentation selbst Prüfungsnachweise darüber liefert, ob diese Eröffnungsbilanzwerte falsche Darstellungen mit wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss des Berichtszeitraums enthalten, hängt u.a. von der Ausführlichkeit der Berichterstattung über die durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse sowie ggf. ergänzender Erläuterungen des bisherigen Abschlussprüfers ab.

D.A7.2 Nach § 42 Abs. 4 BS WP/vBP hat der bisherige Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer auf dessen schriftliche Anfrage über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten und den Prüfungsbericht vorzulegen.

D.A7.3 Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB („PIE“) gewährt der bisherige Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer gemäß Artikel 18 Satz 1 der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014) i.V.m. Artikel 23 Abs. 3 der EU-Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG in der durch Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 geänderten Fassung) Zugang zu allen relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung dieses Unternehmens. Ferner gewährt der bisherige Abschlussprüfer eines PIE dem neuen Abschlussprüfer gemäß Artikel 18 Satz 2 EU-Abschlussprüferverordnung Zugang zum Prüfungsbericht.

... ..

D.A8.1 Wenn der Abschlussprüfer es für notwendig hält, das Prüfungsurteil zu einem Abschluss zu versagen oder dessen Nichtabgabe zu erklären, darf der Versagungsvermerk nicht mit Bezug auf dieselben Rechnungslegungsgrundsätze auch ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einer einzelnen Finanzaufstellung oder zu einzelnen oder mehreren bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung oder Angaben in diesem Abschluss enthalten. Ein entsprechendes Verbot zur Abgabe von Teilurteilen in demselben Bestätigungsvermerk gilt für den Lagebericht hinsichtlich bestimmter Informationskategorien, Angabengruppen oder Angaben sowie für sonstige Prüfungsgegenstände hinsichtlich abgrenzbarer Teilbereiche (vgl. *IDW PS 405*, Tz. 20).

D.A8.2 Anlage D zu diesem ISA [DE] enthält ein Beispiel eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht, weil es dem Abschlussprüfer nicht möglich war, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu Eröffnungsbilanzwerten zu erlangen. Die beiden in der darauffolgenden Anlage zu diesem ISA [DE] enthaltenen Beispiele zu Vermerken des Abschluss-

prüfers in Einklang mit ISA 705 (Revised) dürfen bei gesetzlich vorgeschriebenen oder freiwillig unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführten Abschlussprüfungen nicht verwendet werden.

... ..

Anlage D
(Vgl. Tz. D.A8.2)

Beispiel für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und mit eingeschränktem Prüfungsurteil zum Lagebericht aufgrund von Prüfungshemmnissen in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte

Beispiel:

Für Zwecke dieses Beispiels eines Bestätigungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts einer GmbH, die kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB ist, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss und Lagebericht ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW PS 270 n.F.* aufwerfen können.
- Eine Pflicht, besonders wichtige Prüfungssachverhalte in Übereinstimmung mit *IDW PS 401* mitzuteilen, besteht nicht.
- Der Abschlussprüfer hat keine sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erhalten.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- Der Abschlussprüfer hat die Inventur zu Beginn des Berichtszeitraums nicht beobachtet und war auch nicht in der Lage, durch das Lesen des Prüfungsberichts des bisherigen Abschlussprüfers, durch die Durchsicht der Arbeitspapiere des bisherigen Abschlussprüfers, durch zum Ende des Berichtszeitraums durchgeführte Prüfungshandlungen oder durch die Durchführung spezifischer Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte der Vorräte zu erlangen.

- Die möglichen Auswirkungen des Umstands, nicht in der Lage zu sein, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Eröffnungsbilanzwerte der Vorräte zu erlangen, werden als wesentlich erachtet.
- Die Vermögens- und Finanzlage am Jahresende ist sachgerecht dargestellt.
- Vorjahreszahlen sind in der Bilanz dargestellt und der Jahresabschluss und Lagebericht des vorherigen Zeitraums wurden vom bisherigen Abschlussprüfer geprüft. Der neue Abschlussprüfer erachtet es in Einklang mit *IDW PS 406* für erforderlich, auf den Bestätigungsvermerk des bisherigen Abschlussprüfers hinzuweisen.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die *{Gesellschaft}*

Eingeschränkte Prüfungsurteile

Wir haben den Jahresabschluss der ... *{Gesellschaft}* – bestehend aus der Bilanz zum ... *{Datum}* und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... *{Datum}* bis zum ... *{Datum}* sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... *{Gesellschaft}* für das Geschäftsjahr vom ... *{Datum}* bis zum ... *{Datum}* geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit Ausnahme der möglichen Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt mit Ausnahme dieser möglichen Auswirkungen unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... *{Datum}* sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... *{Datum}* bis zum ... *{Datum}* und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht mit Ausnahme der möglichen Auswirkungen des im Abschnitt „Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile“ beschriebenen Sachverhalts insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen, mit Ausnahme dieser möglichen Auswirkungen, steht der Lagebericht in Einklang mit einem den deutschen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung mit Ausnahme der genannten Einschränkungen der Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Grundlage für die eingeschränkten Prüfungsurteile

Wir wurden am ... {Datum} als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts der ... {Gesellschaft} bestellt und haben daher die Inventur zu Beginn des Jahres nicht beobachten können. Wir waren nicht in der Lage, uns durch alternative Prüfungshandlungen von den am ... {Datum} gehaltenen Vorratsmengen in Höhe von ... TEUR mit hinreichender Sicherheit zu überzeugen. Da die Vorräte zu Beginn der Periode in die Bestimmung der Ertragslage eingehen, können wir nicht ausschließen, dass Änderungen des in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres ausgewiesenen Jahresergebnisses sowie des Eigenkapitals hätten vorgenommen werden müssen. Dieser Sachverhalt beeinträchtigt möglicherweise auch die Darstellung des Geschäftsverlaufs im Lagebericht einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie die Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung.

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere eingeschränkten Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu dienen.

Sonstiger Sachverhalt

Der Jahresabschluss und Lagebericht der ... {Gesellschaft} für das vorherige am ... {Datum} endende Geschäftsjahr wurde von einem anderen Abschlussprüfer geprüft, der mit Datum vom ... {Datum} nicht modifizierte Prüfungsurteile zu diesem Jahresabschluss und Lagebericht abgegeben hat.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Jahresabschluss und Lagebericht

{Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS 400 n.F.}

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

{Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS 400 n.F.}

{Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers}

{Datum}

{Unterschrift}

Wirtschaftsprüfer

...